GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34925C
Inscrit le 21 juillet 2014

-

Audience publique du 29 juillet 2015

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 1er juillet 2014 (n° 32644 du rôle)
dans un litige l'opposant à
les époux ... et ..., …,
en matière d'impôts

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 34925C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 juillet 2014 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché du Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 16 juillet 2014, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 1er juillet 2014 (n° 32644 du rôle), par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré justifié le recours introduit par les époux ... et ..., les deux demeurant à L-…, tendant à la réformation de la décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2013 portant le numéro C 17813 du rôle ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2014 par Maître Fabio TREVISAN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte des époux ... et ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL et Maître Fabio TREVISAN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 janvier 2015.

-

Le 11 juillet 2012, le bureau d'imposition Luxembourg 3 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, ci-après désigné par le « *bulletin* », en précisant dans ledit bulletin que l'imposition diffère de la déclaration notamment sur les points suivants :

« *Pension : ajout rappel de pension : …*
Revenu de location exonéré : …)
COM : calcul de la plus value de cession de commerce :
Prix de vente : …
- valeur comptable : - …
- plus value à immuniser : - …
= plus value dégagée : = …
- abattement art. 130 (1) LIR : - …
= bénéfice de cession imposable (1/2 taux) : = …

La totalité du prix de vente est à imposer comme bénéfice commercial.
Les conditions de transfert de la plus-value de l'immeuble vendu ne sont pas remplies.
CAP : impôt étranger imputable : 0,00 ».

Par un courrier du 26 juillet 2012, les époux ... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », contre ce bulletin en critiquant le fait que le bureau d'imposition avait qualifié de bénéfice commercial et imposé en tant que tel l'intégralité de la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble sis à ....

Par décision du 7 mars 2013, inscrite sous le numéro C 17813 du rôle, le directeur dit ladite réclamation partiellement fondée en ramenant le montant de l'impôt dû, mais retint que la plus-value de cession de l'immeuble litigieux était imposable intégralement en tant que bénéfice commercial. Ladite décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 3 août 2012 par les époux, le sieur ...et la dame ..., demeurant à L-…, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis en date du 11 juillet 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir considéré «l'intégralité de la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble en tant que bénéfice commercial, au motif que l'immeuble a toujours figuré à 100% au bilan commercial » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En fait

Considérant que les réclamants ont acquis, en 1980, un immeuble à plusieurs étages sis …, immeuble qu'ils ont utilisé partiellement à l'exploitation d'un restaurant, et partiellement à l'exploitation d'un hôtel ; qu'après quelques années, plus précisément en 1988, les réclamants ont finalement mis un terme à l'exploitation de l'hôtel, leur seule source de revenus constituant dès lors le restaurant situé au rez-de-chaussée, le 1er et le 2e étage, antérieurement utilisés à des fins d'exploitation de l'hôtel, servant dorénavant, selon les dires des réclamants, comme habitation personnelle d'un côté, et comme appartements mis gratuitement à la disposition de leurs deux enfants mineurs, de l'autre ;

Considérant encore que dans le cadre de ce redéploiement, les réclamants ont cessé l'exploitation de leur restaurant en nom personnel, pour créer une société à responsabilité limitée du nom d' « ... » qui, depuis, a continué à exploiter le restaurant, toujours situé au rez-de-chaussée ;

Considérant en dernier lieu, que les réclamants ont procédé au titre de l'année litigieuse à l'aliénation de l'intégralité de l'immeuble proprement dit, donc aussi bien de la partie rez-de-chaussée que des deux étages sus-jacents, opération que le bureau d'imposition a dès lors qualifiée de bénéfice de cession, imposable sous la rubrique du bénéfice commercial, sans distinguer entre la partie louée à la société exploitante et la partie occupée en tant qu'habitation personnelle, au motif que l'intégralité de l'immeuble aurait toujours figuré à l'actif net investi ;

En droit

En ce oui concerne l'appartenance de l'immeuble à l'actif net investi

Considérant que d'un point de vue purement fiscal, il échet d'analyser ces différentes étapes graduellement et à la lumière des différents textes de loi y intervenants ; qu'en premier lieu, l'article 1 alinéa 1er du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.1.R.), retient que les immeubles et parties d'immeubles destinés de par leur nature à servir à l'entreprise font nécessairement partie de l'actif net investi ; qu'en l'espèce, l'immeuble a nécessairement dû faire partie de l'actif net investi des réclamants, dès son acquisition et dans son intégralité, du fait qu'il a servi entièrement à leur exploitation commerciale ;

Considérant encore que l'article 1 alinéa 2e du dit règlement prévoit que les exploitants qui disposent d'une comptabilité régulière peuvent comprendre à l'actif net investi des immeubles ou parties d'immeubles qui ne remplissent pas les conditions prévues à l'alinéa 1er, mais qui, bien que n'étant pas généralement destinés à servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin ; que cet alinéa vise avant tout la mise en location de certaines parties d'un immeuble, qui est

néanmoins utilisé primordialement à une exploitation commerciale, à l'exclusion des fins d'habitation personnelle dans le chef de l'exploitant ;

Considérant tout de même qu'en application de l'article 3 du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 20 L.I.R., il est loisible à l'exploitant de comprendre l'immeuble entier dans l'actif net investi, i.e. que la partie utilisée par l'exploitant à des fins d'habitation personnelle peut, elle-aussi, être comprise à l'actif net investi, mais seulement dans la mesure où la partie de l'immeuble devant ou pouvant être comprise à l'actif net investi, soit par application des dispositions de l'article 1, soit par application analogue des dispositions de l'article 2 du dit règlement grand-ducal, est supérieure à la moitié ;

Considérant qu'en l'occurrence, à partir de 1988, l'immeuble se trouve subdivisé en une partie utilisée à des fins commerciales, à savoir le rez-de-chaussée et une partie destinée à des fins d'habitation personnelle, celle-ci comprenant un duplex constituant l'habitation personnelle des réclamants, ainsi que deux appartements mis gratuitement à la libre disposition des enfants mineurs des réclamants ;

Considérant que d'après les réclamants, la superficie de la totalité de l'étendue (i.e. terrain et immeuble) se chiffre à 4.979,01 m2, la partie utilisée à des fins commerciales se chiffrant à 1.584,38 m2, la partie occupée par les réclamants et leurs enfants à titre d'habitation personnelle se chiffrant à 3.394,63 m2 ; que les réclamants sont, partant, d'avis que les conditions prévues par le règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 L.I.R. ne seraient point remplies en ce qui concerne l'incorporation de l'intégralité de l'immeuble au patrimoine d'exploitation ; que l'imposition de la plus-value monétaire inhérente à l'immeuble et au terrain serait donc à fragmenter en une partie imposable en tant que bénéfice de cession et en une partie imposable en tant que revenus nets divers, avec toutes les conséquences fiscales y relatives ;

Considérant tout de même que l'ancienne propriété des requérants constituait un manoir édifié sur un vaste terrain comportant un écrin de verdure et une multitude d'emplacements de parking destinés aux clients ; que même en supposant les réclamants susceptibles, de temps à autre, d'avoir profité à leur tour de leur parc ainsi que de leur aire de stationnement, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit de prime abord de l'aperçu général qui a sensiblement su être ripoliné à l'aide de tous ces avantages ; qu'en fin de compte il peut valablement être présumé que c'est avant tout le commerce des réclamants qui a été avantageusement promu par le vaste terrain sur lequel il est situé, de sorte qu'il est incontestablement admis, eu égard à la rigidité réciproque existant entre l'entreprise et son terrain, que les critères du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 L.I.R. s'avèrent remplis en l'occurrence ; que la seule question à soulever dorénavant, est celle de la nécessité, le cas échéant, de la part des réclamants, d'une manifestation explicite et perceptible de leur volonté de prélever les parties d'immeuble ne remplissant plus les conditions pour faire nécessairement partie de leur patrimoine d'exploitation ;

Considérant qu'à la date de la cessation de l'exploitation de l'hôtel, les réclamants ont disposé de deux options, à savoir la première, qui consiste dans une opération de prélèvement de la partie d'immeuble dont question, de l'actif net investi avec transfert dans leur patrimoine privé, opération accompagnée de la découverte des plus-values latentes relatives à la dite partie d'immeuble, aux termes de laquelle le bénéfice aurait été considéré comme bénéfice de cessation (i.e. cessation d'une partie autonome de l'entreprise) imposable au demi-taux global ; que la seconde option aurait consisté à maintenir l'immeuble dont question à l'actif net sans mise à découvert des plus-values, avec mise en compte, néanmoins, d'une valeur locative effective dans le chef des requérants en ce qui

concerne les parties occupées personnellement ; qu'il ressort clairement des éléments du dossier que les réclamants n'ont pas entendu exercer la première option, mais qu'ils ont porté leur choix sur la deuxième option, à savoir le maintien de la situation existante ; que l'omission de la mise en compte d'une valeur locative effective par le bureau d'imposition n'y porte d'ailleurs pas le moindre préjudice tandis que, parallèlement, il y a lieu de souligner que les réclamants n'ont pas clairement indiqué dans leurs déclarations ladite occupation personnelle ;

Considérant encore que les impositions pour les années consécutives à l'arrêt de l'exploitation de l'hôtel telles qu'opérées par le bureau d'imposition n'ont jamais été contestées par les requérants ; que bien au contraire, la situation bilantaire de la société «... » démontre clairement que l'immeuble litigieux a toujours figuré au bilan comme immobilisé ; qu'en outre un bien économique faisant partie du patrimoine d'exploitation ne peut en être sorti en vue d'être transféré vers le patrimoine privé que par la voie du prélèvement personnel régi par l'article 42 alinéa 2 L.I.R. ; qu'un prélèvement personnel d'un bien de l'actif net investi ne peut être admis qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise ; que par voie de conséquence, un simple changement d'utilisation du bien ne représente pas un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec l'entreprise ; que ces exigences quant à l'existence d'un prélèvement personnel d'un bien investi s'expliquent par les conséquences fiscales y attachées, la plus-value latente inhérente au bien étant en effet découverte et soumise à l'impôt sur le revenu ;

Considérant, dès lors, qu'un prélèvement personnel doit résulter d'une volonté perceptible des exploitants, manifestée par un acte de prélèvement matériel ayant entraîné la rupture définitive du lien fonctionnel ayant lié ledit immeuble à l'exercice de l'exploitation du commerce ; qu'en l'absence d'un prélèvement personnel antérieur, l'immeuble en cause fait toujours partie, au moment de sa cession en date du 19 septembre 2007, de l'actif investi dans le cadre du commerce des réclamants et que la plus-value réalisée en raison de cette cession est imposable en tant que bénéfice commercial, conformément aux dispositions des articles 15 et 55 L.I.R. (cf. CA du 29 novembre 2011, n° 28602C)

<u>En ce qui concerne l'exemption relative à l'aliénation de certaines sortes d'immeubles</u>

Considérant, à titre incident, que l'exemption de 25% du bénéfice provenant de l'aliénation, par certains contribuables, de terrains à bâtir qui sont situés dans une zone d'habitation, retenue à l'endroit de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales temporaires destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'exploitation, mesure sollicitée par les réclamants dans le cadre de la réalisation de leur bénéfice de cession en vertu de l'article 15 L.I.R., ne saurait trouver application en l'espèce, du fait qu'il ne s'agit non pas de terrains à bâtir, mais d'un terrain sur lequel une construction est érigée déjà depuis longtemps ;

<u>En ce qui concerne la facture relative à la décontamination du terrain</u>

Considérant, par ailleurs, que les frais concernant des prestations pour décontamination du terrain s'avèrent en relation étroite avec la totalité du terrain et de l'immeuble aliéné ; qu'ils sont dès lors à considérer comme dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 L.I.R. ;

Considérant qu'un exploitant doit tenir compte des faits et circonstances qui ont existé en fin d'exercice d'exploitation et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan ; qu'en l'espèce, la contamination du terrain des réclamants a sans aucun doute déjà existé avant l'établissement du bilan relatif à l'année litigieuse, lequel fut dressé début 2009 ; que néanmoins, les réclamants ont omis, malgré les travaux de décontamination déjà en cours et se tirant sur une longue période, de comptabiliser les charges et frais y afférents, de sorte qu'il incombe au directeur statuant au contentieux, la facture relative à ces travaux ne prêtant pas à critique, de procéder à la prise en compte, en tant que dépenses d'exploitation de ces frais, le bénéfice de cession se trouvant dorénavant diminué du montant de 100.000 euros figurant sur la facture ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Considérant que le détail du redressement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007 fait l'objet de l'annexe qui fait partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme, la dit partiellement fondée,

ramène l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2007, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à 1.354.934 euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2013, les époux ... firent introduire un recours en réformation contre la décision directoriale du 7 mars 2013.

Dans son jugement du 1er juillet 2014, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, au fond, le déclara partiellement justifié, partant, par réformation de la décision du directeur de l'Administration des contributions directes du 7 mars 2013, dit que la partie de l'immeuble occupée par les demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation serait à qualifier de bien faisant partie du patrimoine privé des demandeurs et que la plus-value réalisée du fait de la cession de cette partie de l'immeuble serait à imposer en tant que telle, le tribunal ayant précisé que seule la partie habitée par les demandeurs eux-mêmes, par opposition à celle habitée par leurs enfants, serait à qualifier de résidence principale, renvoya le dossier devant le directeur pour renvoi au bureau d'imposition compétent, rejeta le recours pour le surplus, rejeta la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs et condamna chacune des parties au paiement de la moitié des frais.

Le tribunal releva d'abord qu'en ce qui concerne la qualification de la plus-value réalisée par la cession de l'immeuble litigieux en 2007, la position des demandeurs avait changé en cours de procédure, en ce qu'à l'appui de leur déclaration de l'impôt et de leur réclamation, ils avaient subdivisé l'immeuble en une partie faisant partie de l'actif net investi (31,82%) et en une partie faisant partie du patrimoine privé (68,18%), de manière à avoir distingué entre un bénéfice commercial, une plus-value privée et une plus-value du fait de la cession de la résidence principale. En revanche, à l'appui de leur recours contentieux, ils soutenaient que la plus-value réalisée serait à qualifier intégralement de plus-value privée.

Le tribunal dégagea ensuite des dispositions du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 LIR, ci-après désigné par le « *règlement grand-ducal du 11 août 1970* », que pour qu'un bien puisse faire partie de l'actif net investi il doit constituer soit un bien investi par destination, soit un bien investi par option et ne pas constituer un bien privé par destination et que, dans certaines conditions, même des parties d'immeubles ne répondant pas ou plus à ces conditions peuvent faire partie de l'actif net investi. Le tribunal déduisit encore des dispositions des articles 19 et 42 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », qu'un bien économique faisant partie du patrimoine d'exploitation ne cesse pas de l'être par le simple changement d'utilisation du bien, mais qu'il ne peut en être sorti en vue d'être transféré vers le patrimoine privé que par la voie du prélèvement personnel régi par l'article 42 (2) LIR et qu'un prélèvement personnel d'un bien investi par nature ne peut être admis qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise.

Par rapport à la situation factuelle de l'espèce, le tribunal retint comme faits non contestés que les demandeurs avaient cessé l'exploitation d'un hôtel, que le rez-de-chaussée de l'immeuble litigieux avait été exploité comme restaurant par la société ... ..., ci-après désignée par la « *société ...* », créée par eux-mêmes, et qu'avant la cession de l'immeuble en 2007, l'immeuble autre que le rez-de-chaussée avait été subdivisé en un duplex, utilisé à des fins d'habitation personnelle par les demandeurs, et en deux appartements, mis gratuitement à disposition de leurs enfants.

En ce qui concerne le rez-de-chaussée de l'immeuble ayant été exploité par la société ... à titre de restaurant, le tribunal considéra en substance que le seul changement de l'utilisation d'un bien, en l'occurrence la cessation d'une exploitation personnelle d'un restaurant et la mise en location à une société exploitant ce même restaurant, ne caractérise pas à lui seul un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec une entreprise commerciale dans la mesure où cette façon de procéder peut s'analyser en la continuation, certes sous une autre forme, d'une utilisation de cette partie de l'immeuble en question pour l'exercice d'une activité commerciale. Après avoir ajouté que la thèse des demandeurs de l'existence d'une manifestation de volonté de prélever cette partie de l'immeuble était en contradiction avec la circonstance que les demandeurs avaient déclaré, au cours des années ayant suivi la mise en location du rez-de-chaussée, les revenus provenant de la location de cette partie de l'immeuble comme bénéfice commercial, une telle déclaration excluant une volonté manifestée de prélever cette partie de l'immeuble de l'exercice d'une activité commerciale, le tribunal refusa de reconnaître l'existence d'un prélèvement privé concernant cette partie de l'immeuble en cause et confirma l'analyse du directeur sur ce point.

Relativement à la partie de l'immeuble qui était, avant la cession, occupée à titre d'habitation respectivement par les demandeurs et par leurs enfants, le tribunal admit qu'aucun acte matériel de prélèvement de cette partie de l'immeuble à des fins privées n'avait été effectué et qu'en principe le seul changement d'utilisation d'un bien, en l'occurrence l'utilisation à des fins d'habitation personnelle, n'est pas suffisant en toute hypothèse pour retenir *ipso facto* l'existence d'un prélèvement au sens de l'article 42 LIR, mais il retint néanmoins, au vu des circonstances de l'espèce, l'existence d'éléments suffisants permettant de conclure à un prélèvement personnel de la partie de l'immeuble occupée par les demandeurs eux-mêmes et par leurs enfants, encore mineurs au moment de la cessation de l'activité, à titre d'habitation. A l'appui de cette position, il releva que le

premier et le deuxième étages de l'immeuble avaient été réaménagés et occupés par les demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation et cela dans des conditions ne laissant apparaître aucun lien perceptible de cette occupation avec l'exploitation d'un commerce, et que ces éléments étaient suffisants pour rompre le lien fonctionnel ayant existé entre cette partie de l'immeuble et l'exploitation hôtelière antérieure, voire une autre exploitation commerciale de ces parties de l'immeuble ou encore la mise en location du rez-de-chaussée. Le tribunal ajouta encore, d'une part, que cette partie de l'immeuble ne pouvait, depuis son occupation à titre d'habitation personnelle, plus être considérée comme bien investi par nature ou par destination au sens de l'article 1er du règlement grand-ducal du 11 août 1970 vu son affectation, et, d'autre part, qu'elle ne pouvait pas non plus être considérée comme accessoire de l'activité commerciale conformément aux dispositions de l'article 3 du même règlement grand-ducal, puisqu'il ne se dégageait pas des éléments du dossier que le rez-de-chaussée utilisé à des fins commerciales ait représenté plus de la moitié de l'immeuble. Il réfuta comme insuffisante, à défaut d'autres indications plus particulièrement en ce qui concerne la proportion concrète du terrain par rapport aux surfaces d'habitation respectivement d'exploitation du restaurant, la simple déclaration du directeur que vu la vaste étendue du terrain, celui-ci était nécessairement attaché à l'exploitation du restaurant. Il conclut partant que les conditions du règlement grand-ducal du 11 août 1970 permettant de considérer cette partie de l'immeuble comme bien investi par nature ou par destination n'étaient plus remplies depuis le changement d'utilisation.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 21 juillet 2014, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 1er juillet 2014.

L'Etat estime que le tribunal aurait certes confirmé la décision directoriale en ce qui concerne la partie de l'immeuble en cause, sise à ..., ayant servi à l'exploitation du restaurant au rez-de-chaussée et n'ayant pas été prélevée de l'actif net investi durant la période de 1988 à 2007, mais qu'il aurait manqué de mener le même raisonnement en ce qui concerne la partie subsistante de l'immeuble ayant servi à l'exploitation de l'hôtel. Le tribunal aurait plutôt procédé à une fausse interprétation des faits qui aurait entraîné de surcroît une analyse juridique erronée, le tout au motif qu'il résulterait aussi bien des circonstances réelles que des dossiers fiscaux respectifs tant des intimés que de la société ..., constituée en l'année 1988 et exploitée par les intimés au moins jusqu'en 2005, sinon jusqu'en 2007, que la partie de l'immeuble en question aurait été exploitée en tant qu'hôtel jusqu'en 2005 voire 2007, de manière à ne jamais avoir été sortie de l'actif net investi de l'exploitation commerciale des intimés.

L'Etat conteste ainsi la présentation des faits des intimés en ce qu'ils auraient mis un terme à leur activité hôtelière en l'année 1988, que seul le rez-de-chaussée de l'immeuble aurait été utilisé à des fins commerciales pour avoir été loué à la société ..., tandis que l'autre partie de l'immeuble aurait été utilisée à partir de ce moment exclusivement à des fins d'habitation privée, dont notamment trois appartements par les intimés et deux de leurs enfants mineurs. L'Etat affirme à cet égard que l'utilisation de deux appartements par les enfants mineurs des intimés serait étonnante, alors que lesdits enfants auraient été âgés à cette époque de seulement 13 et 6 ans.

D'après l'Etat, la réalité des faits résulterait clairement des éléments des dossiers fiscaux des intimés et de la société ... des années 1988 à 2007. Ainsi, l'exploitation de l'hôtel aurait manifestement été continuée après l'année 1988, d'abord à travers la location des chambres d'hôtel existantes et ensuite à travers la location d'appartements créées suite à des travaux de transformation. Le dossier fiscal de la société ... contiendrait en effet des pièces,

factures et d’autres nombreux éléments démontrant la réalité d’investissements répétés effectués au niveau de l’hôtel qui, par leur nature, ne pourraient pas se rapporter au seul restaurant. En outre, il se dégagerait du dossier fiscal des intimés que pour ces mêmes années d’imposition, les loyers touchés par les intimés en contrepartie de la mise à disposition de la partie hôtelière de l’immeuble en cause à la société ... auraient été déclarés et imposés en tant que bénéfice commercial et non pas comme simple revenu de location. L’Etat conclut qu’il résulterait ainsi clairement des éléments du dossier que l’immeuble litigieux aurait continué à faire partie de l’actif net investi des intimés jusqu’à sa cession en l’année 2007 en ce que son utilisation à des fins commerciales aurait continué, tout comme il n’aurait jamais fait l’objet d’un prélèvement ni d’un transfert subséquent dans le patrimoine privé des intimés.

L’Etat considère que l’article 42 (2) LIR devrait être interprété, conformément à la jurisprudence existante, en ce que la notion de prélèvement privé supposerait une intention manifestée en ce sens qu’un acte concret et circonstancié documentant la réalité du prélèvement serait nécessaire et indispensable. Or, en l’espèce, les intimés se seraient abstenues de tout acte de nature à laisser conclure à un éventuel prélèvement privé de l’immeuble en cause et ils auraient ainsi manifesté leur volonté de maintenir ledit immeuble dans l’actif net investi de leur entreprise commerciale. De surcroît, les éléments du dossier permettraient également de conclure que les intimés auraient surtout eu l’intention de ne pas sortir l’immeuble en cause de l’actif net investi et d’éviter, par le biais de la constitution de la société ..., l’imposition d’un bénéfice commercial ou d’un bénéfice de cession en l’année 1988, alors que le transfert de l’intégralité de l’immeuble aurait nécessairement entraîné la découverte des plus-values latentes rattachées à l’immeuble litigieux. Les intimés ayant ainsi nécessairement fait usage de la possibilité leur conférée par la loi de maintenir l’immeuble à l’actif net investi sans avoir mis à découvert des plus-values, le revenu provenant de la location de l’immeuble à la société ... aurait nécessairement continué à être imposé comme bénéfice commercial dans leur chef et l’immeuble en cause, ayant continué à être affecté à l’exploitation d’un hôtel et à défaut d’une manifestation expresse de volonté d’un transfert vers le patrimoine privé, aurait continué à faire partie de l’actif net investi de l’entreprise commerciale des intimés jusqu’en l’année 2007.

L’Etat conclut que ce serait dès lors à juste titre qu’au moment de la vente de l’immeuble litigieux en 2007, la plus-value afférente et définitive aurait été découverte et que le bénéfice découlant de cette opération aurait dû être imposé comme bénéfice commercial. Le jugement entrepris du 1er juillet 2014 devrait en conséquence être réformé dans le sens du rejet du recours des intimés.

Les intimés rappellent l’évolution des faits en exposant qu’ils auraient acquis durant l’année 1980 l’immeuble en cause sis au … et l’utilisé partiellement à l’exploitation d’un restaurant au rez-de-chaussée et partiellement à l'exploitation d'un hôtel au premier étage. En 1988, ils auraient décidé de séparer leur activité d'exploitation de l'hôtel-restaurant de la détention de l'immeuble en mettant un terme à leur activité commerciale en nom personnel et en constituant la société .... En même temps, l'activité hôtelière aurait été réduite en termes de chambres d'hôtel dont le nombre aurait été ramené de 20 à 5. La société ... aurait donc exploité, à compter de sa création, le restaurant situé au rez-de-chaussée de l'immeuble en cause ainsi que 5 chambres d'hôtel au premier étage. La partie restante de l'immeuble, à savoir un duplex composé environ de la moitié du premier étage ainsi que du second étage, aurait servi à l'habitation personnelle des intimés, de leurs enfants mineurs ainsi que de la gouvernante qui s'occupait des enfants. En 1998, la société ..., dirigée par les intimés, aurait décidé d'abandonner complètement l'activité hôtelière et de se focaliser sur l'exploitation du restaurant, ce choix ayant été influencé par le fait que le Guide Michelin avait décerné une « étoile » au Restaurant .... A ces fins, des aménagements au niveau de l'immeuble auraient

été effectués en sorte que l'ensemble du premier et du second étage aurait dès lors été utilisé aux fins de résidence principale des intimés et de leurs enfants entretemps adolescents. La superficie totale (terrain et immeuble) se serait chiffrée à 4.979,01 m^2, la partie utilisée par le restaurant s'étant chiffrée à 1.584,38 m^2 (31,82%), la partie occupée par les parties intimées et leurs enfants à titre d'habitation personnelle s'étant chiffrée à 3.394,63 m^2 (68,18%). En 2007, les intimés ont procédé à la cession de l'intégralité dudit immeuble et subdivisé, dans le cadre de leur déclaration d'impôt pour cette année 2007, la plus-value réalisée en (i) une partie correspondant à la cession d'une résidence principale, (ii) une partie correspondant à la cession du patrimoine privé (demeure des enfants) et (iii) une partie correspondant à une cession commerciale (le restaurant représentant 31.82% de la surface totale de l'immeuble).

Ils estiment qu'afin d'aboutir à la conclusion que l'immeuble en cause était intégralement compris dans un actif net investi dans leur chef, l'Etat aurait utilisé un faisceau d'éléments qui s'avéreraient non concordants, voire arbitraires pour établir l'existence d'une exploitation commerciale dans leur chef. Ils font valoir que la question de savoir si la société ... a exercé la seule activité de restauration ou également une activité hôtelière accessoire n'apporterait aucune lumière quant à la question de la subsistance d'une entreprise commerciale personnelle des intimés. Ainsi, ils auraient mis fin à leur activité commerciale en nom personnel en 1988 et se seraient contentés, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine, de louer la partie commerciale de l'immeuble en cause à la société ..., laquelle, ayant une personnalité juridique propre, aurait été parfaitement en droit, par le biais du contrat de bail, d'exercer tant l'activité de restauration qu'une activité hôtelière. Cette dernière aurait été continuée à titre accessoire pendant la période entre 1988 et 1998, ainsi qu'en témoigneraient les Guides Michelin des années 1998 et 1999, l'édition 1998 du guide prestigieux indiquant encore « *avec chambres* » derrière la cotation du restaurant ..., tandis qu'une telle mention ferait défaut — et pour cause — dans l'édition 1999.

Les intimés soutiennent qu'en l'année 1988, ils ont constitué la société ... et lui ont transféré tous les éléments constitutifs de l'ancienne exploitation individuelle de restauration, sauf l'immeuble en cause, entraînant par là-même une cessation intégrale de l'exploitation individuelle, de manière que l'immeuble en cause n'aurait pas pu rester dans une exploitation inexistante. Ils ajoutent que la réduction progressive des chambres d'hôtel et l'utilisation par les intimés d'une partie de l'immeuble comme résidence principale aurait également été un argument qui les aurait motivés à détenir l'immeuble dans leur patrimoine privé. Dans ces circonstances, l'affirmation étatique que l'immeuble en cause serait resté dans une exploitation commerciale dissoute et qui ne contiendrait alors que l'immeuble utilisé à raison de 68.18% à des fins d'habitation privée serait purement arbitraire, d'autant plus que tous les éléments d'une activité commerciale tels que prévus par l'article 14 LIR feraient défaut en ce que les intimés n'auraient à aucun moment entre 1988 et 2007, année de la cession de l'immeuble, cherché en leur nom personnel à l'exploiter commercialement. Ils auraient plutôt conservé l'immeuble dont ils ont simplement loué, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, une partie à une société de capitaux et en vue de réaliser des seuls revenus de location de l'immeuble.

Relativement aux factures invoquées par l'Etat quant à la continuation de l'activité hôtelière, les intimés indiquent qu'il conviendrait de distinguer entre les factures émises en 1994 et celles émises en 1998. Les premières seraient certes liées aux quelques chambres d'hôtel qui restaient, mais les dépenses révèleraient tout au plus la continuation de l'activité hôtelière par la société ... en 1994 et auraient été prises en charge par cette dernière. Pour ce qui est des factures émises en 1998 et concernant du mobilier de cuisine, des armoires ainsi que l'installation d'un ascenseur hydraulique, les intimés font valoir que ces dépenses auraient été effectuées dans le cadre de transformations en relation avec l'abandon de

l'activité hôtelière et l'agrandissement de leur résidence principale. Ils relèvent que l’administration elle-même aurait considéré les investissements en question comme étant des investissements privés. Ils précisent en outre que les plans élaborés par l'architecte et autorisés par le bourgmestre de la commune de ... le 9 août 1998 montreraient notamment que l'ascenseur hydraulique installé ne pouvait en aucun cas servir au déplacement des prétendus clients de l'hôtel, car la sortie donnait au living et non pas au couloir du premier étage.

Relativement à la question de l’existence du prélèvement de l’immeuble en cause de l’actif net investi, les intimés soutiennent qu’ils auraient décidé en l’année 1988 de procéder au prélèvement de l'immeuble litigieux de leur actif net investi pour le transférer ensuite dans leur patrimoine privé et que l’administration ne pourrait pas déduire de l’absence de preuve écrite de cette décision positive que l'immeuble en question n'avait jamais quitté l'actif net investi. Dans une analyse plus circonstanciée des faits de l'espèce, l'administration aurait également dû prendre en compte le fait que les intimés n'auraient à aucun moment bénéficié de la déduction de charges ou autres travaux et frais en relation avec la partie qu'ils ont considérée comme privée dès le départ. Les intimés rappellent encore que, même en l'absence de preuve de la décision positive du prélèvement, ils auraient incontestablement mis fin à leur exploitation commerciale, ce qui entraînait par nature un transfert de l’immeuble vers leur patrimoine privé. Les intimés ajoutent qu’il ne serait absolument pas anormal qu'aucun bénéfice de cession n'ait été déclaré lors du transfert de l'immeuble vers le patrimoine privé en 1988 dans la mesure où tous les éléments de l'exploitation individuelle ayant existé antérieurement ont été transférés dans la société ..., où, lors de son transfert dans le patrimoine privé en 1988, la valeur estimée de réalisation de l'immeuble en cause aurait été plus ou moins identique au prix d'acquisition réévalué et où l'article 130 (1) LIR aurait prévu un abattement qui, à l’époque, s’élevait à LUF 1… en cas de cessation d’entreprise.

Quant à l’argument étatique que le loyer touché par les intimés de la part de la société ... a été déclaré comme bénéfice commercial par leur fiduciaire, ce qui prouverait que l'immeuble était resté dans l'exploitation individuelle antérieure, les intimés exposent que la déclaration des loyers dans la catégorie des bénéfices commerciaux aurait été motivée par le fait que les intimés avaient conclu un contrat de bail avec option pour l'application de la TVA, les paiements devant ainsi avoir une coloration commerciale. D’après les intimés, l’administration aurait dû redresser la déclaration de revenus présentée et transférer le loyer de la catégorie du bénéfice commercial vers celle des revenus de la location de biens, mais cette opération n'aurait vraisemblablement pas été effectuée en temps utile alors que le redressement n'aurait pas eu d'influence, ni positive, ni négative sur les impôts dus.

Les intimés entendent enfin voir réfuter l'argument de l'administration selon lequel ils auraient dû déclarer une valeur locative, au motif qu’en l’année 1988, il aurait appartenu à l’administration, qui n’aurait pas pu ignorer qu’une partie de l’immeuble en cause aurait été occupée par eux et leurs enfants, que les premier et second étages auraient été transformés en habitation et que l'exploitation individuelle avait pris fin, de redresser leurs déclarations sur base de ce motif et d’imposer une valeur locative.

Finalement, les intimés introduisent un appel incident limité du jugement *a quo*, en ce qu'il a déclaré (i) qu'une partie de la plus-value réalisée suite à la cession de l'immeuble en 2007 a été imposée dans la catégorie des bénéfices commerciaux et (ii) que la plus-value en rapport avec la partie de l'immeuble en cause habitée par les enfants des intimés n'était pas à qualifier de résidence principale, alors que les premier et second étages dudit immeuble ne constituaient en réalité qu'une seule unité d'habitation occupée à titre de résidence principale par les intimés et leurs enfants.

La Cour tient à préciser liminairement que les éléments en fait soumis en cause par les parties s'avèrent être lacunaires soit en raison des difficultés de retrouver des documents relatifs à des périodes longtemps révolues, soit en raison d'imprécisions inhérentes à certains documents, soit du fait du caractère incomplet des éléments soumis. Ainsi, il convient de relever que le contrat de location du 11 mai 1988 conclu entre les intimés et la société ... indique comme objet de la location « *un immeuble destiné à l'exploitation d'un restaurant avec hôtel équipé comme tel* », mais ne précise pas autrement les parties de l'immeuble éventuellement exclues de la location et les équipements intégrés à l'immeuble ou mobiliers loués avec ce dernier. De même, les dossiers fiscaux de la société ... versés par l'Etat ne comportent pas les comptes annuels pour les années 1988 à 1998 et les comptes annuels des années 1988 à 1993 soumis par les intimés ne comportent aucun détail ou annexe, de manière qu'il est impossible de vérifier la consistance et la valorisation exacte des biens transmis à la société ... en l'année 1988 et l'inventaire des biens acquis et affectés par cette société à ses activités de restaurant et hôtelière durant les années en cause. En outre, la Cour ne dispose pas de documents complets concernant l'agencement de l'immeuble en cause et l'aménagement du terrain l'abritant. Dans ces conditions, la Cour s'emploiera à solutionner le litige sous examen sur base des éléments de fait lui soumis et des déclarations non contestées des parties, même au risque que des facteurs déterminants n'aient pas pu être pris en compte à leur juste valeur à défaut d'avoir été produits à suffisance à l'instance.

Afin de déterminer l'appartenance de l'immeuble sis à ..., entièrement ou partiellement au patrimoine d'affectation d'une exploitation commerciale personnelle des intimés ou à leur patrimoine privé, il convient d'examiner successivement les différentes étapes entre l'acquisition de l'immeuble par les intimés et sa cession.

Ainsi, il convient de retenir en premier lieu qu'à la suite de son acquisition par les intimés en l'année 1980, l'immeuble en cause, utilisé partiellement à l'exploitation d'un restaurant (rez-de-chaussée) et partiellement à l'exploitation d'un hôtel (1er étage), a été entièrement intégré, d'après les éléments incontestés en cause, ensemble avec le terrain l'accueillant, au patrimoine d'affectation de l'exploitation commerciale personnelle des intimés.

La société ... a été constituée suivant acte notarié du 21 juin 1988 et a repris, sur base du contrat de location prévisé du 11 mai 1998, l'exploitation commerciale du restaurant et de l'hôtel dans l'immeuble en cause, les intimés ayant cessé à ce même moment la même exploitation commerciale à titre personnel.

Il y a dès lors lieu d'examiner en premier lieu si cet arrêt de l'exploitation personnelle du restaurant et de l'hôtel dans l'immeuble en cause dans le chef des intimés s'analyse en une cession en bloc ou une cessation de cette exploitation qui aurait emporté sa disparition à ce moment et partant le transfert nécessaire des biens de l'exploitation restés la propriété des intimés vers leur patrimoine privé.

La cession en bloc implique « *une réalisation en bloc des bases essentielles de l'exploitation ou de la partie autonome de l'exploitation* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], commentaire des articles, *ad* art. 18, p. 21). Or, étant donné que l'immeuble abritant le restaurant et l'hôtel doit être considéré comme une base essentielle de l'exploitation personnelle en cause des intimés qui n'a pas fait l'objet d'une cession à la société ... et qu'il ne se dégage pas des éléments soumis à la Cour dans quelle mesure les autres biens matériels et immatériels ont fait l'objet d'une cession ou d'un apport à la société ..., une cession en bloc de l'exploitation personnelle des intimés ne peut pas être admise à suffisance de droit et de fait des éléments du dossier soumis à la Cour.

La cessation « *présuppose la vente simultanée des bases essentielles de l'exploitation ou de la partie d'exploitation, la disparition concomitante, comme organisme autonome distinct, de l'exploitation ou de la partie autonome d'exploitation, et, en règle générale, le transfert définitif au patrimoine privé des biens investis non cédés à des tiers* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], commentaire des articles, *ad* art. 18, p. 22). Au vœu de cette définition, l'une des conditions essentielles pour l'admission d'une cessation réside dans l'anéantissement de la structure organisationnelle de l'exploitation (cf. projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], commentaire des articles, *ad* art. 18, p. 22 : « *Pour qu'il y ait cessation, il faut que l'exploitation, en tant qu'organisme économique autonome, vienne à disparaître. La disparition dans ces conditions est décisive de la cessation, même au cas où l'exploitant aurait l'intention d'établir à la première occasion une exploitation similaire à celle antérieurement possédée par lui* »). Cependant, au vu du constat ci-avant fait que l'immeuble en cause constitue nécessairement une base essentielle de l'exploitation du restaurant et de l'hôtel et n'a pas été cédé par les intimés, ainsi que du fait incontesté que l'exploitation a continué sous l'égide de la société ... sans autres altérations substantielles établies en cause, il y a lieu de conclure qu'à la fois la condition de la vente des bases essentielles et celle de la disparition de l'exploitation comme organisme autonome ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce, de manière que l'existence d'une cessation en bloc de l'exploitation en question ne peut être admise en cause.

En considération des éléments constants en cause, la Cour est amenée à conclure que les opérations effectuées en l'année 1988 s'analysent en un cas d'application classique de la théorie de la scission d'entreprise (« *Betriebsspaltungstheorie* ») qui consiste en le fractionnement d'une entreprise existante en deux entreprises distinctes, les deux entités propriétaire et d'exploitation demeurant imbriquées tant matériellement que personnellement. En l'espèce, le fractionnement de l'entreprise commerciale exploitée en nom personnel par les intimés a été fractionnée en une société d'exploitation (« *Betriebsgesellschaft* »), la société ..., et une entreprise personnelle aux intimés restée propriétaire de bases essentielles de l'exploitation (« *Besitzunternehmen* »), en l'occurrence de l'immeuble en cause.

Une imbrication matérielle est admise en général dès lors que la société propriétaire met à disposition de la société d'exploitation un ou plusieurs éléments essentiels pour cette dernière, notion qui vise un bien économique qui est nécessaire à la réalisation de l'objet de l'entreprise et qui revêt une importance particulière pour la gestion de celle-ci. Cette dernière condition est vérifiée dès lors que le bien n'est pas aisément remplaçable par un bien équivalent acquis ou loué sans que la continuité de l'exploitation ne soit mise en péril. Un immeuble représente un élément essentiel pour la société d'exploitation notamment si son infrastructure est conçue ou aménagée pour ses besoins spécifiques, de sorte qu'une exploitation identique est impossible à son défaut et qu'un remplacement à brève échéance s'avère être difficile, ou s'il revêt une importance primordiale par rapport aux autres immeubles servant à l'exploitation. En l'espèce, l'immeuble en cause représente le seul bien immobilier de l'exploitation en question et a été aménagé par les intimés spécifiquement pour les besoins d'une exploitation d'un restaurant et d'un hôtel, de manière qu'il doit être qualifié d'élément essentiel pour l'exploitation de cet hôtel-restaurant.

Une liaison personnelle est admise entre une société propriétaire et une société d'exploitation lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté dans les deux entreprises. En l'espèce, les intimés étaient à la fois les propriétaires de l'immeuble et les seuls associés de la société ..., Monsieur … ayant de plus assumé le mandat de gérant, de manière que cette condition se trouve également vérifiée en l'espèce.

Il faut partant conclure qu'en l'espèce, par application de la théorie de la scission d'entreprise, du fait de la reprise, au cours de l'année 1988, de l'exploitation de l'hôtel-restaurant jusque lors tenu par les intimés-mêmes par la société ... nouvellement constituée par eux, l'entreprise commerciale en nom personnel des intimés n'a pas été cédée et n'a pas cessé, mais qu'elle a subsisté en tant qu'entreprise propriétaire de bases essentielles de l'exploitation commerciale de la société ..., en l'occurrence de l'immeuble en cause.

Dès lors, le transfert nécessaire de l'intégralité de l'immeuble en cause vers le patrimoine privé des intimés en raison de la disparition de leur entreprise commerciale en nom personnel durant l'année 1988 ne peut pas être admis en cause.

Reste alors la question de savoir si une partie de l'immeuble en cause doit être considérée comme ayant été transférée vers le patrimoine privé des intimés en raison de changements de son affectation dans le cadre de la reprise de l'exploitation de l'hôtel-restaurant par la société ....

Un tel transfert partiel devrait être opéré sous la forme d'un prélèvement privé au sens de l'article 42 (2) LIR disposant que « *sont considérés comme prélèvements personnels tous les biens tels que numéraire, marchandises, produits, avantages, prestations, qu'en cours d'exploitation le contribuable retire de l'entreprise soit pour lui-même, soit pour son train de maison personnel, soit pour d'autres fins étrangères à l'entreprise* ».

Un prélèvement personnel d'un bien investi par nature ne peut être admis qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise. Par voie de conséquence, un simple changement d'utilisation du bien ne représente pas un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec l'entreprise. Ces exigences quant à l'existence d'un prélèvement personnel d'un bien investi s'expliquent par les conséquences fiscales y attachées en ce que la plus-value latente inhérente au bien est découverte et soumise à l'impôt sur le revenu même en l'absence d'un revenu effectivement réalisé (Cour adm. 29 novembre 2011, n° 28602C du rôle).

En ce qui concerne le rez-de-chaussée de l'immeuble exploité par la société ..., il découle des développements ci-avant que cette partie de l'immeuble en cause constitue une base essentielle de l'exploitation commerciale de la société ... et qu'elle a été mise à sa disposition par l'exploitation personnelle des intimés à travers le contrat de location du 11 mai 1988. La Cour rejoint partant entièrement la position du tribunal que le seul changement de l'utilisation d'un bien, en l'occurrence la cessation d'une exploitation personnelle d'un restaurant et la mise en location à une société exploitant ce même restaurant, ne caractérise pas à lui seul un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec une entreprise commerciale et qu'une mise en location d'une partie d'un immeuble à travers un bail commercial ne saurait être qualifiée de manifestation claire d'une volonté d'accomplir un acte de prélèvement personnel, mais s'analyse en l'exercice d'une activité commerciale. Il s'ensuit que le rez-de-chaussée de l'immeuble en cause ne peut pas être considéré comme ayant été prélevé de l'entreprise commerciale en nom personnel des intimés durant l'année 1988.

En ce qui concerne le restant de l'immeuble en cause, les premiers juges se sont basés sur la prémisse factuelle que cette « *partie de l'immeuble …, de façon non contestée, était, avant la cession, occupée à titre d'habitation par les demandeurs respectivement par leurs enfants* » et que « *le premier et le deuxième étage de l'immeuble ont été réaménagés et ont été occupés par les demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation* ». Or, en

instance d'appel, les intimés ont modifié leur présentation de l'évolution chronologique des faits de l'espèce en ce sens que l'activité hôtelière n'a pas été abandonnée dès l'année 1988, mais qu'elle a été continuée dans le premier étage de l'immeuble après l'année 1988 par la société ... et ce jusqu'en l'année 1998, pour le surplus sans réaménagements affirmés en cause, cette modification de l'exposé des intimés rejoignant les contestations étatiques relatives à la cessation de l'exploitation hôtelière dès l'année 1988. Il est vrai à cet égard que d'un autre côté les intimés affirment avoir réduit à partir de 1988 le nombre de chambres hôtelières exploitées de 20 à 5 unités et avoir occupé le restant du 1er étage et le 2e étage en tant qu'habitation personnelle et qu'ils ont indiqué l'adresse de l'immeuble en cause comme étant celle de leur domicile ou séjour habituel. Le fait que les impositions de la société ... des années subséquentes à l'année 1988 renseignent l'existence de distributions de bénéfices sous forme de reprises sur frais généraux pourrait être considéré comme indice de reprises en relation avec une occupation partielle des premier et second étages de l'immeuble en cause par les intimés au titre d'habitation personnelle, mais le contenu des dossiers fiscaux soumis à la Cour ne permet pas de vérifier la nature concrète des reprises effectuées. De même, l'affirmation d'une réduction des chambres d'hôtel utilisées après l'année 1988 ne se dégage pas concrètement des éléments versés en cause. Il faut partant conclure que la continuation de l'affectation du restant de l'immeuble litigieux à l'exploitation hôtelière se dégage de l'aveu afférent des intimés et qu'il ne peut pas être dégagé des éléments de l'espèce que cette affectation aurait été réduite à une partie négligeable de cette partie de l'immeuble en cause ou que des modifications constructives auraient affecté ou exclu l'utilisation hôtelière.

Ce changement essentiel des prémisses factuelles a nécessairement une incidence sur les conclusions à tirer dans le cadre de l'examen relatif à l'existence éventuelle d'un prélèvement personnel concernant les premier et second étages de l'immeuble en cause durant l'année 1988. En effet, sur base dudit changement en fait, la Cour ne saurait rejoindre le tribunal dans son analyse que le lien fonctionnel ayant existé entre cette partie de l'immeuble et l'exploitation hôtelière antérieure, voire une autre exploitation commerciale de ces parties de l'immeuble ou encore la mise en location du rez-de-chaussée aurait été rompu. Par voie de conséquence, sur base des développements qui précèdent et en considération des éléments de fait découlant du dossier soumis à la Cour, il y a lieu de retenir que les conditions d'un prélèvement personnel du restant de l'immeuble en cause ne peuvent pas être considérées comme ayant été réunies durant l'année 1988.

Cette conclusion se trouve confortée par le fait que les intimés ont soumis pour les années d'imposition 1990 à 1997 à chaque fois un bilan particulier à leur entreprise commerciale en nom personnel renseignant comme éléments de l'actif l'immeuble en cause avec son terrain, ainsi que des travaux activés d'aménagement du parking et des alentours et le bénéfice commercial dégagé par la location de l'immeuble en cause à la société .... L'argumentation des intimés relative à l'option pour la soumission des loyers à la TVA ne saurait convaincre dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

Il y a partant lieu de conclure que le restant de l'immeuble en cause doit être considéré comme ayant été maintenu dans le patrimoine d'affectation de l'exploitation commerciale personnelle des intimés même après l'année 1988.

Ensuite, il faut examiner les modifications survenues en l'année 1998 par rapport à laquelle les intimés se prévalent d'une nouvelle modification de l'affectation de l'immeuble en cause en ce sens que les premier et second étages de l'immeuble auraient été transformés afin de servir définitivement comme leur habitation personnelle.

En instance d'appel, les intimés ont soumis à l'appui de cette assertion des plans d'architecte ayant été à la base d'une autorisation de construire du bourgmestre de la

commune de ... du 9 juin 1998 et qui portent sur la transformation des premier et second étages de l'immeuble en cause. Il se dégage de ces plans que les deux cages d'escalier existantes et le long couloir central du premier étage, autour duquel les anciennes chambres d'hôtel étaient agencées des deux côtés, étaient maintenus. Au premier étage, une partie des anciennes chambres et locaux connexes ont été réagencés et rendus communicants d'une manière telle à obtenir deux unités dont chacune comporte une porte d'accès unique vers le couloir central et constitue une suite de pièces communicantes entre elles et comprenant une cuisine, un séjour/salon, un bain et une chambre. Le restant du premier étage se trouve séparé au niveau du couloir central par une porte et représente une autre unité agencée autour de cette partie du couloir central en comprenant un living plus spacieux, une cuisine avec « office » et une chambre avec bain et dressing adjacent. Le second étage comporte après la transformation un bureau, un débarras, une grande véranda et deux terrasses ouvertes. Les transformations ont encore prévu la mise en place d'un ascenseur vers le premier étage projeté dans une cage d'ascenseur collée à la façade extérieure de l'immeuble.

Il faut encore relever au niveau de l'exposé de la situation factuelle pertinente que c'est la société ... qui avait fait état de ces travaux de transformation dans le cadre de ses déclarations fiscales pour les années 1998 à 2000, ainsi qu'il se dégage des formulaires relatifs à la bonification d'impôt pour investissement pour ces mêmes années. La reconnaissance de l'éligibilité de ces dépenses a néanmoins été refusée sur base de la mention manuscrite de l'agent responsable du bureau d'imposition « *privé* » et le dossier comporte une note manuscrite suivant laquelle le responsable de la fiduciaire « *établira un nouveau tableau d'amortissement qui tiendra compte du fait que la transformation des chambres d'hôtel en appart-hôtel sera considéré comme investissement privé (à déclarer dans la déclaration fiscale privée)* ». En outre, les amortissements relatifs aux travaux d'investissement des transformations n'ont pas été admis comme amortissements déductibles dans le cadre de l'entreprise commerciale en nom personnel des intimés.

Si l'Etat affirme la subsistance d'une exploitation hôtelière sous forme de chambres d'hôtel et ensuite sous forme d'appart-hôtel au moins jusqu'en l'année 2005, la Cour ne saurait cependant admettre cette assertion à défaut d'éléments plus concrets invoqués à son appui.

Par contre, la Cour se doit de constater que les intimés ont indiqué l'adresse de l'immeuble litigieux comme ayant été celle de leur domicile commun jusqu'en l'année 2007. En outre, les intimés ont deux enfants, un fils né en l'année 1975 et une fille née en l'année 1982, qui étaient âgés en l'année 1998 de respectivement 23 et 16 ans et qui faisaient partie du ménage des intimés d'après leurs déclarations fiscales. Or, ainsi qu'il se dégage du descriptif des transformations fait ci-avant, chacune des trois unités prédécrites du premier étage ne comporte qu'une seule chambre à coucher et aucune pièce en surnombre dont on pourrait supposer qu'elle pourrait être aisément réaffectée comme chambre à coucher. Il serait cependant étonnant d'admettre que les deux enfants des intimés auraient couché ensemble avec leurs parents dans une chambre à coucher unique sans disposer de pièce individuelle et que les deux autres unités auraient été données en location en tant qu'appart-hôtel. Finalement, l'Etat ne fait pas état d'autres parties de l'immeuble en cause qui auraient pu servir d'habitation principale des intimés à cette adresse. Dans ces conditions, la Cour est amenée à admettre comme réelle la déclaration des intimés que les premier et second étage de l'immeuble en cause ont été transformés durant les années 1998 et 1999 afin de les convertir définitivement d'une affectation comme chambres d'hôtel vers une affectation comme habitation principale pour l'ensemble du ménage des intimés comprenant leurs deux enfants. Le fait que le premier étage a été aménagé d'une manière telle que les deux unités pour les enfants sont susceptibles d'un usage autonome n'affecte pas cette conclusion dans la

mesure où lesdites unités sont destinées à l'usage d'enfants faisant encore partie du ménage de leurs parents et où il ne peut pas être considéré comme inhabituel d'aménager une habitation de manière à tenir d'emblée compte d'un besoin grandissant d'intimité dans le chef d'adolescents.

Sur base de ce constat du changement d'affectation relativement à l'immeuble bâti, il faut encore en tirer les conséquences concernant le terrain abritant ledit immeuble. En l'absence d'indications plus concrètes de la part des parties, la Cour doit s'en tenir au descriptif fait dans la décision déférée par le directeur qui a exposé « *que l'ancienne propriété des requérants constituait un manoir édifié sur un vaste terrain comportant un écrin de verdure et une multitude d'emplacements de parking destinés aux clients* ». Si le directeur a pu invoquer « *la rigidité réciproque existant entre l'entreprise et son terrain* » sur base de la prémisse d'une utilisation prédominante de l'immeuble pour l'exploitation d'un restaurant et d'un hôtel, l'abandon définitif de l'activité hôtelière en l'année 1998 et la transformation des premier et second étages en habitation ne permettent plus de maintenir cette position de principe. En effet, si les hôtes dans un hôtel sont susceptibles de profiter d'un parc entourant l'hôtel et d'infrastructures y aménagées dans le cadre de leur séjour prolongé, tel n'est pas le cas pour les hôtes d'un restaurant qui passent dans l'établissement essentiellement pour prendre leur repas et dont seulement une partie mineure vont déambuler dans le parc. Pour l'exploitation d'un restaurant ce sont ainsi essentiellement les alentours immédiats de l'établissement qui contribuent au cachet et au caractère du restaurant et les possibilités de stationnement qui sont considérées comme infrastructure utile, de manière à pouvoir être considérés comme rentrant dans cette « *rigidité réciproque existant entre l'entreprise et son terrain* ». En outre, il faut admettre qu'un ménage qui a sur cette propriété sa résidence principale entend non seulement maintenir le « *parc* » en l'état mais également en profiter dans des conditions d'intimité acceptables, de manière qu'une utilisation privée partielle doit être admise en cause. Or, en l'absence de toute indication relative à une séparabilité entre différentes parties nettement distinguables du terrain en cause ou d'une division alternative proposée par l'Etat, il y a lieu de s'en tenir à la différenciation avancée par les intimés qui se fonde sur la superficie totale du terrain et de l'immeuble s'élevant à 4.979,01m^2, la partie utilisée par le restaurant se chiffrant à 1.584,38 m^2 (31,82%), la partie occupée par les parties intimées et leurs enfants à titre d'habitation personnelle se chiffrant à 3.394,63 m^2 (68,18%).

Au vu de l'ensemble de ces considérations, la Cour vient dès lors à la conclusion qu'au cours de l'année 1998 les premier et second étages de l'immeuble en cause ont subi un changement d'affectation d'une exploitation hôtelière vers une habitation personnelle des intimés et de leurs enfants et qu'une partie correspondante du terrain afférent a subi le même changement d'affectation, de manière qu'à partir de la fin de cette année, l'ensemble du terrain et de l'immeuble en cause sont à considérer comme ayant été affectés à concurrence de 31,82% à l'établissement commercial du restaurant et de 68,18% à l'habitation personnelle des intimés et de leurs enfants.

Il échet d'examiner ensuite l'incidence de ce changement d'affectation sur l'appartenance de la partie correspondante du complexe immobilier ayant appartenu aux intimés à l'actif investi de leur entreprise commerciale en nom personnel.

Aux termes de l'article 19 LIR, tel qu'il était en vigueur durant toutes les années fiscales concernées, « *(1) Font partie de l'actif net investi les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise.*

(2) Il est cependant permis aux exploitants disposant d'une comptabilité régulière de comprendre à l'actif net investi les biens qui, bien que n'étant pas généralement destinés à

servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur d'exploitation envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin. Pour qu'un bien de l'espèce visée fasse partie de l'actif net investi, le choix de l'exploitant doit avoir été nettement manifesté. Le choix une fois fait ne peut être modifié arbitrairement dans la suite.

(3) Ne peuvent faire partie de l'actif net investi les biens qui, en raison de leur affectation, ne peuvent servir à l'entreprise ».

Aux termes de l'article 20 LIR, « *un règlement grand-ducal établira dans quelle mesure font ou peuvent faire partie de l'actif net investi les immeubles partiellement affectés à l'entreprise, à l'habitation personnelle de l'exploitant ou à des fins de location. En ce qui concerne les parties d'immeuble de moindre importance et celles non visées à l'article 19, alinéa 1er, le règlement prévisé pourra déroger aux dispositions de l'article 19* ».

Le règlement grand-ducal du 11 août 1970 pris sur base de la disposition habilitante de l'article 20 LIR prévoit d'abord en son article 1er que « *(1). Les immeubles et parties d'immeuble destinées de par leur nature à servir à l'entreprise font nécessairement partie de l'actif net investi.*

(2) Les exploitants disposant d'une comptabilité régulière peuvent comprendre à l'actif net investi des immeubles ou parties d'immeubles qui ne remplissent pas les conditions prévues à l'alinéa 1er, mais qui, bien que n'étant pas généralement destinés à servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur d'exploitation envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin ».

L'article 3 du même règlement grand-ducal accorde la possibilité de comprendre à l'actif net investi un immeuble entier même si une partie de l'immeuble sert à des fins d'habitation de l'exploitant, à condition que la partie de l'immeuble devant ou pouvant être comprise à l'actif net investi par application de l'article 1er précité est supérieure à la moitié et que l'exploitant dispose d'une comptabilité régulière.

L'article 5 du même règlement grand-ducal dispose que « *les immeubles ou parties d'immeubles qui ont été compris à l'actif net investi en conformité avec les dispositions des articles 1er à 4 peuvent continuer à y rester compris à l'actif net investi, même après que leur appartenance à l'actif net investi n'est plus conforme aux dispositions précitées pour une cause autre que l'affectation à des fins d'habitation personnelle par l'exploitant* ».

Comme il vient d'être constaté ci-avant qu'à la fin de l'année 1998, le complexe immobilier en cause ayant appartenu aux intimés ne pouvait être considéré comme étant resté affecté à l'exploitation de l'entreprise commerciale du restaurant qu'à concurrence de 31,82%, l'exploitation hôtelière ayant cessé et le restant du complexe ayant servi à l'habitation personnelle des intimés et de leurs enfants, la condition que la partie devant ou pouvant rester affectée à l'entreprise commerciale doit être supérieure à la moitié, posée par l'article 3 du règlement grand-ducal du 11 août 1970, ne se trouvait plus vérifiée à partir de ce moment.

Il s'y ajoute que l'article 5 du même règlement pose clairement la règle qu'une partie d'immeuble ayant constitué un bien investi par destination ou par option qui voit son affectation mutée vers l'habitation personnelle de l'exploitant ne peut plus rester comprise à l'actif investi de l'entreprise concernée. Cette disposition doit partant être interprétée comme un aménagement au principe qu'un bien économique faisant partie du patrimoine d'exploitation ne peut en être sorti en vue d'être transféré vers le patrimoine privé que par la voie du prélèvement personnel régi par l'article 42 (2) LIR, lequel ne peut être admis par

rapport à un bien investi par nature qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise. En effet, le changement d'affectation d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble ayant constitué un bien investi par destination ou option vers l'habitation personnelle de l'exploitant est érigé par l'article 5 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 d'office en un cas de prélèvement personnel.

Il en découle qu'à partir de la fin de l'année 1998, les premier et second étages de l'immeuble en cause et la partie afférente du terrain, représentant 68,18% de ce complexe immobilier, ne pouvaient plus être légalement compris dans l'actif investi de l'exploitation commerciale en nom personnel des intimés et qu'il faut admettre d'office l'existence d'un prélèvement personnel de ces 68,18% du complexe immobilier dans le chef des intimés au titre de l'année d'imposition 1998.

Aucune autre mutation pertinente de la situation factuelle de l'espèce n'est mise en avant par l'Etat ou les intimés pour la période située entre les années 1999 et 2007.

Si les bureaux d'imposition compétents pour la société ... et les intimés ont certes qualifié les travaux de transformation des premier et second étages de l'immeuble en cause effectués durant les années 1998 et 1999 correctement comme investissements privés, le bureau d'imposition compétent à l'époque pour l'imposition personnelle des intimés a cependant omis d'en tirer la conséquence légale de l'existence d'un prélèvement personnel afférent et d'inclure la plus-value découverte y relative dans le revenu réalisé par les intimés durant l'année 1998. En outre, les impositions des intimés au titre des années 1999 à 2007 ne sont pas conformes à la loi dans la mesure où l'actif investi de l'entreprise commerciale en nom personnel des intimés tel que mis à la base de ces impositions renseigne toujours le complexe immobilier en cause dans son intégralité.

En présence d'un prélèvement personnel qui est admis d'office par la loi au titre d'une année d'imposition donnée sans conférer au contribuable une latitude quant à la réunion des conditions de principe d'un tel prélèvement, l'administration ne peut pas se prévaloir de l'absence d'un prélèvement à l'initiative du contribuable pour conclure au maintien du bien concerné parmi l'actif investi et le défaut de soumettre à l'imposition la plus-value découverte par le prélèvement personnel au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle ce dernier est survenu par l'effet de la loi ne peut plus être corrigé par une soumission à l'impôt de ladite plus-value au titre d'une année d'imposition ultérieure.

Il s'ensuit qu'au titre de l'année d'imposition 2007, le bureau d'imposition ne pouvait pas valablement considérer que l'intégralité du complexe immobilier en cause faisait encore partie de l'actif investi de l'entreprise commerciale en nom personnel des intimés et que sa vente s'analyserait en une cession de cette entreprise commerciale, de manière à qualifier l'intégralité de la plus-value comme dégagée par une cession de commerce. Conformément aux développements ci-avant, cette qualification de la plus-value de cession n'est admissible que dans la mesure où elle a été dégagée à partir de 31,82% du prix de vente, tandis que le restant du prix de vente doit être considéré comme produit de la cession d'un bien immobilier du patrimoine privé et, plus particulièrement, comme produit de cession de la résidence principale dans la limite des dispositions légales et réglementaires applicables.

La Cour tient encore à préciser que l'article 97 (3) 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, disposant que « *les §§ 243 et 244 sont inapplicables au tribunal administratif et à la Cour*

administrative », s'analyse en une délimitation spécifique en matière d'impôts directs des pouvoirs conférés en principe au juge de la réformation en ce qu'il n'est pas appelé, sur base de l'argumentation des parties, à refaire entièrement l'acte décisionnel lui déféré et à substituer entièrement son appréciation à celle de l'administration, mais seulement dans les limites des volets du cas d'imposition lui soumis à travers l'argumentation du contribuable. Par voie de conséquence, la Cour est seulement appelée à statuer par rapport à l'objet du litige lui soumis qui est confiné à la qualification fiscale de la plus-value dégagée par la vente du complexe immobilier en cause sans pouvoir étendre son examen vers les incidences de son analyse relative à ladite cession sur d'autres volets de l'imposition des intimés sur le revenu au titre de l'année 2007.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est à rejeter comme n'étant pas fondé, tandis que l'appel incident des intimés est justifié en son volet relatif à la qualification de la plus-value en rapport avec la partie de l'immeuble en cause ayant été habitée par les enfants des intimés, mais non fondé pour le surplus. Le jugement entrepris est partant à confirmer quant au principe de son résultat quoique pour des motifs partiellement différents au vu de l'argumentation nouvelle des intimés, mais à réformer en ce qui concerne la partie de l'immeuble en cause ayant été habitée par les enfants des intimés qui est également à considérer comme résidence principale, tout comme il doit être affiné relativement au terrain accueillant l'immeuble en cause, le tout conformément au dispositif ci-après.

Les intimés sollicitent encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000 euros. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à leur charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait de la confirmation du rejet de l'intégralité des prétentions étatiques, il y a lieu de condamner l'Etat à l'intégralité des dépens des deux instances.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal du 21 juillet 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'Etat,

reçoit l'appel incident des intimés en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, réforme le jugement entrepris en ce sens que, par réformation de la décision du directeur de l'Administration des contributions directes du 7 mars 2013, n° 17813 du rôle, il y a lieu de dire que le complexe immobilier constitué par le terrain et l'immeuble sis à ..., relevait au début de l'année d'imposition 2007 encore à raison de 31,82% de l'entreprise commerciale en nom personnel des intimés et à raison de 68,12% de leur patrimoine privé et que la plus-value dégagée par la cession dudit complexe immobilier suivant acte notarié du 19 septembre 2007 est à déterminer de manière distincte sur base de la ventilation du prix de

vente afférent en une partie à hauteur de 31,82% correspondant à la cession de cette entreprise commerciale en nom personnel et en une partie à hauteur de 68,12% correspondant à la cession de biens immobiliers faisant partie du patrimoine privé des intimés ; dit encore que la partie correspondant à 68,12% du complexe immobilier en question représentait la résidence principale des intimés et de leurs enfants et que la plus-value y relative est à considérer comme produit de cession de la résidence principale dans la limite des dispositions légales et réglementaires applicables,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

rejette la demande des intimés en allocation d'une indemnité de procédure de 3.000 euros,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29/7/2015
Le Greffier assumé